

N^{os} 1902329, 1902330

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. et Mme A...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Jean-Luc Jaosidy
Rapporteur

Le tribunal administratif d'Orléans

Mme Véronique Doisneau-Herry
Rapporteur public

3^{ème} chambre

Audience du 15 mars 2021
Décision du 29 mars 2021

19-04-02-005-02
C

Vu la procédure suivante :

Par deux requêtes enregistrées le 28 juin 2019 sous les numéros 1902329 et 1902330, M. et Mme A..., représentés par Me C., avocat, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la réduction du rappel d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 ;

2°) d'ordonner la restitution des sommes consignées ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- la plus-value réalisée en 1995 lors de l'apport de l'officine de pharmacie a été placée en report d'imposition en 2015 sans application des abattements pour durée de détention ;

- le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les alinéas 1 et 1 quater de l'article 150-0 D du code général des impôts avec deux réserves d'interprétation, dont l'une impose l'application d'un coefficient d'érosion monétaire au titre de la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition pour la taxation des plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 ; le refus d'admettre ce coefficient est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ; les nouvelles dispositions

introduites par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 ne sont applicables qu'au premier janvier 2016 ;

- ils ont pris comme référence l'érosion monétaire calculée par les services de l'INSEE ;
- le coefficient d'érosion monétaire doit être calculé par le tribunal ;
- du fait de l'absence de ce coefficient, le taux d'imposition s'élève à 83,87 % ;
- ils se réservent la possibilité d'exercer tout recours fondé sur la violation du droit interne et des principes fondamentaux de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Par un mémoire enregistré le 20 août 2019, le directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret conclut au rejet de la requête.

Il soutient que lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, ce contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de la plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'évènement mettant fin au report d'imposition.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la décision du Conseil constitutionnel n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016 ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Jaosidy,
- les conclusions de Mme Doisneau-Herry, rapporteur public,
- et les observations de Me C., représentant M. et Mme A....

Considérant ce qui suit :

1. Les requêtes enregistrées sous les numéros 1902329 et 1902330 sont relatives à la situation des mêmes contribuables, présentent à juger des questions identiques et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre afin de statuer par le même jugement.

2. Il résulte de l'instruction que M. A... a reçu en contrepartie de l'apport de son officine de pharmacie à la SELARL A... Serge en 1995, 1 900 actions de cette société. Cet apport a permis la réalisation d'une plus-value de 232 972 euros placée, à la demande de M. A..., en report d'imposition sur le fondement de l'article 151 octies du code général des impôts. M. A... a cédé 633 parts de la SELARL A... Serge en 2007. A l'occasion de son départ à la retraite en janvier 2015, le requérant a cédé la totalité des 1 267 parts qu'il détenait pour un montant de 943 915 euros. Il a déclaré une plus-value de 37 614 euros correspondant à la cession des 1 267 parts ainsi qu'une plus-value de 6 223 euros correspondant au montant de la plus-value de l'année 1995 demeurée en report d'imposition après la cession de 2007. Le montant de 6 223 euros a été déterminé par le requérant après application d'un coefficient d'érosion monétaire. Par

une proposition de rectification du 30 mars 2018, le service a rehaussé le montant de cette plus-value à la somme de 155 356 euros.

3. L'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 a modifié l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, en particulier en soumettant ces plus-values au barème de l'impôt sur le revenu tout en prévoyant un dispositif d'abattement sur le montant des gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, selon la durée de détention de ces valeurs. L'article 150-0 D du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, dispose désormais, à son 1, que : « *Les gains nets résultant de la cession à titre onéreux ou retirés du rachat d'actions, de parts de sociétés, de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, ou de titres représentatifs de ces mêmes actions, parts ou droits, mentionnés à l'article 150-0 A, (...) sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter ou au 1 quater du présent article (...)* ». Le même article définit, à son 1 ter, l'abattement pour durée de détention de droit commun et, à son 1 quater, l'abattement pour durée de détention renforcé applicable à certaines situations. Le III de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit que ces dispositions s'appliquent aux gains réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013.

4. L'imposition due par le contribuable à raison de plus-values placées en report d'imposition est liquidée selon des règles fixées par le législateur postérieurement à la période au cours de laquelle le fait générateur de l'imposition est intervenu. Lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report d'imposition d'une plus-value, le contribuable qui exerce cette faculté doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition. Il résulte des dispositions précitées que le législateur a entendu exclure de l'abattement pour durée de détention les plus-values placées en report d'imposition avant la date d'entrée en vigueur de cet abattement. Toutefois, dans sa décision n° 2016-538 QPC, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions des 1 ter et 1 quater de l'article 150-0 D du code général des impôts précité sous réserve, s'agissant des plus-values placées en report d'imposition sur option du contribuable, que soit appliqué à l'assiette des plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013, qui ne font l'objet d'aucun abattement sur leur montant brut et dont le montant de l'imposition est arrêté selon des règles de taux telles que celles en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013, un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition.

5. Pour l'application et l'interprétation d'une disposition législative, aussi bien les autorités administratives que le juge sont liés par les réserves d'interprétation dont une décision du Conseil constitutionnel, statuant sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution, assortit la déclaration de conformité de cette disposition à la Constitution.

6. Toutefois, il est constant que la plus-value réalisée en 1995 lors de l'apport du fonds de commerce à la SARL A... ne constitue pas une plus-value sur cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux, mais une plus-value professionnelle imposable selon les règles des articles 39 duodecimes à 39 quindecimes du code général des impôts, dès lors qu'il ne résulte pas de l'instruction que le requérant n'avait pas poursuivi son activité. Cette plus-value n'entre ainsi pas dans le champ d'application des dispositions de l'article 150-0 D du code général des impôts. Il

suit de là que les requérants ne sont pas fondés à soutenir que le montant de cette plus-value devait être déterminé après application d'un coefficient d'érosion monétaire.

7. Il n'appartient pas au juge de l'impôt d'ordonner la restitution de sommes consignées.

8. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, la somme que demandent les requérants.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Les requêtes présentées par M. et Mme A... sont rejetées.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme A... et au directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret.

Délibéré après l'audience du 15 mars 2021, à laquelle siégeaient :

M. Quillévére, président,
M. Jaosidy, premier conseiller,
M. Joos, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 29 mars 2021.

Le rapporteur,

Le président,

Jean-Luc JAOSIDY

Guy QUILLÉVÉRÉ

Le greffier,

Alexandre HELLOT

La République mande et ordonne au ministre délégué chargé des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.